



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

13. listopada 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana i slobodno pružanje usluga – Porez na dobit – Određivanje oporezivog prihoda trgovačkih društava – Transakcije povezane s inozemstvom – Obveza vođenja porezne dokumentacije o poslovnim odnosima među osobama koje su međuovisne – Procjena i uvećanje oporezivog prihoda na temelju sankcije”

U predmetu C-431/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Bremen (Njemačka), odlukom od 7. srpnja 2021., koju je Sud zaprimio 15. srpnja 2021., u postupku

X GmbH & Co. KG

protiv

Finanzamta Bremen,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Emiliou,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za X GmbH & Co. KG, S. Stahlschmidt, J. Uterhark, *Rechtsanwälte* i M. Giese, *Steuerberaterin*,
- za njemačku vladu, J. Möller i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 43. i 49. Ugovora o EZ-u te članka 49. i 56. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva X GmbH & Co. KG i Finanzamta Bremen (Porezna uprava u Bremenu, Njemačka), u vezi s uvećanjem oporezivog prihoda koji je potonji primijenio (u daljnjem tekstu: uvećanje poreza) zbog neispunjenja porezne obveze vođenja dokumentacije o prekograničnim poslovnim odnosima između povezanih društava.

Pravni okvir

- 3 Članak 90. Abgabenordnunga (Porezni zakonik) (BGBl. 2002. I, str. 3866.), koji se odnosi na obveze suradnje poreznog obveznika, u svojoj verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), predviđa:

„(1) Osobe o kojima je riječ dužne su surađivati u utvrđivanju činjenica. One među ostalim ispunjavaju svoju obvezu suradnje time što istinito obznanjaju sve činjenice koje su relevantne za oporezivanje i dostavljaju dokaze s kojima su upoznate. Opseg tih obveza ovisi o okolnostima predmetnog slučaja.

[...]

(3) Porezni obveznik u slučajevima koji se odnose na transakcije s međunarodnim obilježjima treba voditi evidencije o vrsti i sadržaju svojih poslovnih odnosa s povezanim osobama u smislu članka 1. stavka 2. Außensteuergesetzes [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Zakon o oporezivanju inozemnih transakcija) od 8. rujna 1972. (BGBl. 1972. I, str. 1713.)]. Obveza vođenja evidencije također obuhvaća gospodarsku i pravnu osnovu za dogovor o cijenama i drugim poslovnim uvjetima s povezanim osobama u skladu s načelom nepristrane transakcije. U slučaju izvanrednih poslovnih transakcija, evidencije se moraju sastaviti u najkraćem roku. Obveze vođenja evidencije primjenjuju se po analogiji na porezne obveznike koji u svrhu oporezivanja na nacionalnoj razini moraju raspodijeliti dobit između svojeg nacionalnog poduzeća i njegovih poslovnih jedinica u inozemstvu ili odrediti dobit nacionalnih poslovnih jedinica i njihova poduzeća u inozemstvu. Kako bi se osigurala ujednačena primjena prava, Savezno ministarstvo financija ovlašteno je, uz odobrenje Saveznog vijeća, provedbenom uredbom odrediti vrstu, sadržaj i opseg evidencija koje je potrebno sastaviti. Porezno tijelo općenito mora zahtijevati podnošenje evidencija na uvid samo radi izvršenja poreznog nadzora. Podnošenje se temelji na članku 97., pod uvjetom da se ne primjenjuje stavak 2. te odredbe. Podnošenje se mora obaviti na zahtjev u roku od 60 dana. Ako se podnošenje odnosi na evidencije o izvanrednim poslovnim transakcijama, rok iznosi 30 dana. U valjano opravdanim posebnim slučajevima rok za podnošenje može se produžiti.”

- 4 Članak 162. Poreznog zakonika, naslovljen „Procjena poreznih osnovica”, glasi:

„(1) Ako porezno tijelo ne može utvrditi ili izračunati poreznu osnovicu, trebat će je procijeniti. Ono će uzeti u obzir sve okolnosti relevantne za tu procjenu.

[...]

(3) Ako porezni obveznik ne ispuni svoje obveze suradnje predviđene člankom 90. stavkom 3. time što propusti podnijeti evidencije ili ako su podnesene evidencije u bitnome neupotrebljive odnosno ako se utvrdi da porezni obveznik nije u najkraćem roku sastavio evidencije iz članka 90. st. 3. treće rečenice, pretpostavlja se, a riječ je o oborivoj pretpostavci, da je njegov oporeziv prihod u Njemačkoj, za čije utvrđivanje služe evidencije iz članka 90. stavka 3., viši od prihoda koji je prijavio. Ako u tom slučaju procjenu treba izvršiti porezno tijelo i ako se taj prihod može utvrditi samo unutar određenog okvira, među ostalim samo na temelju raspona cijena, moguće je koristiti taj određeni okvir na štetu poreznog obveznika. Ako, unatoč tomu što je porezni obveznik podnio upotrebljive evidencije postoje naznake da bi njegov prihod, u slučaju poštovanja načela nepristrane transakcije, bio viši od prihoda prijavljenih na temelju evidencija i ako nije moguće otkloniti sumnje koje postoje u tom smislu jer povezana osoba sa sjedištem u inozemstvu ne ispunjava svoje obveze suradnje predviđene člankom 90. stavkom 2. ili svoje obveze informiranja iz članka 93. stavka 1., po analogiji treba primijeniti drugu rečenicu.

(4) Ako porezni obveznik ne podnese evidencije iz članka 90. stavka 3. ili su podnesene evidencije u bitnome neupotrebljive, uvećanje se određuje u iznosu od 5000 eura. Uvećanje iznosi najmanje 5 %, a najviše 10 % viška prihoda izračunatog na temelju ispravka izvršenog na temelju stavka 3., ako nakon tog ispravka uvećanje premašuje 5000 eura. U slučaju nepravodobnog podnošenja upotrebljivih evidencija, maksimalan iznos uvećanja iznosi 1 000 000 eura, ali najmanje 100 eura po punom danu prekoračenja roka. Ako je poreznim tijelima dana diskrecijska ovlast u pogledu iznosa uvećanja, valja – osim o cilju tog uvećanja koji se odnosi na to da porezni obveznik poštuje obvezu sastavljanja i podnošenja u rokovima evidencija iz članka 90. stavka 3. – voditi među ostalim računa o pogodnostima koje je ostvario porezni obveznik te, u slučaju nepravodobnog podnošenja, i o trajanju prekoračenja roka. Uvećanje nije potrebno odrediti ako se nepoštovanje obveza vođenja evidencije iz članka 90. stavka 3. čini opravdanim ili ako je povreda samo neznatna. Pogreška koju je počinio zakonski zastupnik ili zaposlenik smatra se vlastitom pogreškom. Uvećanje se općenito mora utvrditi po završetku poreznog nadzora.”

5 Članak 1. stavak 2. Zakona o oporezivanju inozemnih transakcija, u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, predviđa:

„Osoba je povezana s poreznim obveznikom ako:

1. izravno ili neizravno drži barem četvrtinu udjela u vlasništvu poreznog obveznika (značajan udio) ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavajući utjecaj na poreznog obveznika ili, obrnuto, kada porezni obveznik ima značajan udio u kapitalu te osobe ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavajući utjecaj na nju, ili
2. treća osoba ima značajan udio u kapitalu te osobe ili poreznog obveznika ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavajući utjecaj na jednog i drugog, ili
3. osoba ili porezni obveznik može, u okviru pregovora o uvjetima poslovnog odnosa, izvršavati na poreznog obveznika ili osobu utjecaj čiji je izvor izvan tog poslovnog odnosa, ili kada jedan od njih ima vlastiti interes za ostvarivanje prihoda od drugoga.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 6 X, tužitelj iz glavnog postupka je komanditno društvo sa sjedištem u Bremenu (Njemačka), koje drži i upravlja udjelima i pruža usluge podrške, savjetovanja i upravljanja. U vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka ono je držalo sve udjele u društvu s ograničenom odgovornošću sa sjedištem u Njemačkoj koje je i samo držalo sve udjele u četirima drugim društvima s ograničenom odgovornošću koja su imala sjedište u toj državi članici.
- 7 Komplementar društva X je društvo sa sjedištem u Njemačkoj, a njegov komanditor je društvo sa sjedištem u Nizozemskoj, čiji je jedini član Y, također društvo sa sjedištem u Nizozemskoj.
- 8 2013. godine došlo je do spajanja društva X i komplementara.
- 9 Društvo Y pružalo je usluge na temelju ugovora o vođenju poslova sklopljenog za 2007. godinu s komplementarom društva X, a zatim, za iduće godine spornog razdoblja, s društvom X.
- 10 Tim je ugovorom predviđeno da se za naknadu društva Y uzimaju u obzir stvarno nastali troškovi i izdaci, osim troškova koje je društvo Y snosilo u svom društvenom interesu (u daljnjem tekstu: naknadivi troškovi).
- 11 Društvo Y je dužno sastaviti dokumente koji se odnose na naknadive troškove i detaljni završni obračun. Međutim, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da to društvo nije podnijelo takav obračun.
- 12 Nad društvom X proveden je porezni nadzor za porezno razdoblje od 2007. do 2010., godine, pogotovo o naknadama za upravljanje isplaćenima društvu Y. Dokumentaciju koju je društvo X bilo pozvano dostaviti na temelju obveze predviđene člankom 90. stavkom 3. Poreznog zakonika (u daljnjem tekstu: obveza vođenja porezne dokumentacije) njemačka porezna uprava smatrala je nedostatnom.
- 13 Dana 7. siječnja 2016. nizozemska porezna uprava obavijestila je, na zahtjev društva X, njemačku poreznu upravu da je društvo Y naplatilo društvu X sve svoje troškove, uključujući i one koji nisu naknadivi.
- 14 Društvo X i njemačka porezna uprava sklopili su 17. ožujka 2016., uz sudjelovanje društva Y, sporazum u kojem je dogovoreno da je dio plaćanja društva X društvu Y tijekom spornog razdoblja u iznosu od 400 000 eura godišnje i u ukupnom iznosu od 1,6 milijuna eura bio pogrešno evidentiran kao operativni trošak.
- 15 U svojem izvješću od 10. lipnja 2016. njemačka porezna uprava navela je da su dokumenti koje je društvo X podnijelo na temelju obveze vođenja porezne dokumentacije neupotrebljivi.
- 16 Slijedom toga, ta je uprava 8. studenoga 2016. društvu X naložila plaćanje uvećanja poreza, koje odgovara iznosu od 5 % viška prihoda društva X, koje je ta uprava procijenila na 20 000 eura godišnje, odnosno ukupnog iznosa od 80 000 eura.
- 17 Društvo X podnijelo je 9. prosinca 2016. navedenoj upravi prigovor protiv te odluke, a ona ga je odbila.

- 18 Dana 27. prosinca 2017. društvo X podnijelo je tužbu protiv te odluke Finanzgerichtu Bremen (Financijski sud u Bremenu, Njemačka), u kojoj je tvrdilo da članak 162. stavak 4. Poreznog zakonika na temelju kojeg mu je naloženo plaćanje uvećanja poreza povređuje slobodu poslovnog nastana.
- 19 Finanzgericht Bremen navodi da je Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) presudio da obveza vođenja porezne dokumentacije predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana koje se može smatrati opravdanim važnim razlozima u općem interesu i konkretno potrebom da se zajamči očuvanje podjele porezne nadležnosti između država članica i omogući učinkovit porezni nadzor, ali se nije očitovao o usklađenosti s pravom Unije uvećanja poreza čije se plaćanje može naložiti u slučaju povrede te obveze. Sud koji je uputio zahtjev smatra da taj dodatni porez može prekoračiti ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva.
- 20 U tim okolnostima, Finanzgericht Bremen (Financijski sud u Bremenu) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li odredbe članka 43. Ugovora o EZ-u i članka 49. UFEU-a kojima se jamči sloboda poslovnog nastana (odnosno članka 49. Ugovora o EZ-u i članka 56. UFEU-a kojima se jamči slobodno pružanje usluga) tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg porezni obveznik mora, kod transakcija koje imaju prekogranični element, voditi evidencije o vrsti i sadržaju svojih poslovnih odnosa s povezanim osobama koje također sadržavaju gospodarsku i pravnu osnovu za sporazum o cijenama i drugim poslovnim uvjetima s povezanim osobama, u skladu s načelom nepristrane transakcije, a prema kojem ako porezni obveznik ne podnese te evidencije na zahtjev porezne uprave ili ako su dostavljene evidencije u biti neupotrebne, ne samo da postoji oboriva pretpostavka da su njegovi prihodi oporezivi u Njemačkoj, za čije utvrđivanje služe evidencije, viši od prihoda koje je prijavio i, ako u tom slučaju, porezna uprava treba napraviti procjenu, a ti se prihodi mogu utvrditi samo unutar određenog okvira, među ostalim jedino na temelju raspona cijena, pri čemu se taj okvir može koristiti na štetu poreznog obveznika, nego je, osim toga, potrebno utvrditi dodatak u iznosu od najmanje 5 %, a najviše 10 % obračunatog utvrđenog viška prihoda, ali ne manje od 5000 eura, a u slučaju zakašnjelog podnošenja upotrebne evidencije najviše do 1 000 000 eura, ali ne manje od 100 eura po svakome cijelom danu prekoračenja roka, pri čemu se od određivanja dodatka može odustati samo ako se čini da je nepoštovanje obveza vođenja evidencija opravdano ili ako je povreda samo neznatna?”

O prethodnom pitanju

Uvodna očitovanja

- 21 Uvodno valja istaknuti da iz samog teksta odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i iz teksta upućenog pitanja proizlazi da valja dati elemente tumačenja prava Unije koji sudu koji je uputio zahtjev omogućavaju da ocijeni usklađenost s pravom Unije ne samo uvećanja poreza kojim se sankcionira nepoštovanje obveze vođenja porezne dokumentacije nego i same te obveze.
- 22 Nasuprot tomu, ne čini se da je u svrhu glavnog postupka sudu koji je uputio zahtjev potrebno dati elemente odgovora koji omogućuju ocjenu usklađenosti aspekata njemačkog propisa, na koje se taj sud poziva, s pravom Unije, a koji se odnose na uvećanje poreza koje se primjenjuje u slučaju zakašnjelog podnošenja primjenjive porezne dokumentacije.

Sloboda kretanja koja se primjenjuje

- 23 Valja istaknuti da, iako se prethodno pitanje odnosi na odredbe Ugovora o EZ-u i UFEU-a o slobodi poslovnog nastana i slobodnom pružanju usluga, valja odrediti slobodu koja se primjenjuje u glavnom postupku.
- 24 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, kako bi se utvrdilo spada li nacionalno zakonodavstvo pod jednu ili drugu slobodu kretanja, valja uzeti u obzir predmet propisa o kojem je riječ (presuda od 21. siječnja 2010., SGL, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 25. i navedena sudska praksa).
- 25 Osim toga, u područje primjene slobode poslovnog nastana ulazi nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na udjele koji omogućuju izvršavanje konkretnog utjecaja na odluke nekog trgovačkog društva ili određivanje njegovih djelatnosti (presuda od 31. svibnja 2018., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, t. 28. i navedena sudska praksa).
- 26 U tom pogledu, valja istaknuti da se obveza vođenja porezne dokumentacije odnosi samo na prekogranične poslovne transakcije između poduzeća koja su „povezana” u smislu nacionalnog prava, pri čemu je ta veza definirana postojanjem odnosa međuovisnosti u pogledu kapitala ili nečeg drugog, za koji je čini se u svakom slučaju karakteristično postojanje konkretnog utjecaja jednog na drugo. O tome je u svakom slučaju riječ kada je ta veza određena okolnošću, poput one iz glavnog postupka, prema kojoj osoba izravno ili neizravno drži udio koji odgovara najmanje četvrtini kapitala poreznog obveznika. Naime, društvo Y neizravno drži, posredstvom društva sa sjedištem u Nizozemskoj, 100 posto kapitala društva X sa sjedištem u Njemačkoj.
- 27 S obzirom na prethodno navedeno, nacionalni propis o kojem je riječ treba ispitati isključivo s obzirom na slobodu poslovnog nastana.
- 28 Osim toga, iako se sud koji je uputio zahtjev u svojem pitanju pozvao na slobodu poslovnog nastana iz redom članka 43. Ugovora o EZ-u i 49. UFEU-a, ovdje će se razmatrati samo članak 49. UFEU-a, s obzirom na to da tumačenje u svakom slučaju vrijedi i za članak 43. Ugovora o EZ-u.
- 29 Slijedom toga, valja smatrati da sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi pravni propis na temelju kojeg je, kao prvo, poreznom obvezniku propisana obveza vođenja dokumentacije o vrsti i sadržaju te o gospodarskoj i pravnoj osnovi cijene i drugih poslovnih uvjeta njegovih prekograničnih transakcija s osobama s kojima je međuovisan u pogledu kapitala ili nečeg drugog, a ta međuovisnost tom poreznom obvezniku ili tim osobama omogućuje da nad drugim izvršavaju konkretan utjecaj i koji, kao drugo, u slučaju povrede te obveze predviđa, ne samo da se za njegov oporeziv prihod u dotičnoj državi članici na oboriv način pretpostavlja da je veći od onog koji je prijavio, s tim da porezna uprava može izvršiti procjenu na štetu poreznog obveznika, ali i odrediti uvećanje u iznosu od najmanje 5 posto, a najviše 10 posto obračunatog utvrđenog viška prihoda, u najmanjem iznosu od 5000 eura, osim ako je nepoštovanje te obveze opravdano ili ako je počinjena povreda neznatna.

Postojanje ograničenja slobode poslovnog nastana

Obveza podnošenja porezne prijave

- 30 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, sloboda poslovnog nastana, koju članak 49. UFEU-a priznaje građanima Europske unije, sukladno članku 54. UFEU-a podrazumijeva, za trgovačka društva osnovana sukladno zakonodavstvu neke države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, pravo obavljanja vlastite djelatnosti u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva (presuda od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 21. i navedena sudska praksa).
- 31 Sud je među ostalim presudio da ograničenje slobode poslovnog nastana predstavlja nacionalni propis prema kojem se iznimne ili besplatne pogodnosti koje rezidentno društvo dodjeljuje društvu s kojim je međuovisno pridodaju vlastitoj dobiti prvog društva samo ako društvo korisnik ima poslovni nastan u drugoj državi članici (presuda od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 32 U ovom slučaju, obveza vođenja porezne dokumentacije odnosi se na prekogranične poslovne transakcije ostvarene između rezidentnog društva s drugim društvom s kojim je međuovisno u pogledu kapitala ili nečeg drugog, što potonjem omogućuje da na rezidentno društvo izvršava konkretan utjecaj. Osim toga, iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da rezidentna društva ne podliježu usporedivoj obvezi za poslovne transakcije sklopljene s rezidentnim društvima.
- 33 Takva razlika u postupanju može predstavljati ograničenje slobode poslovnog nastana u smislu članka 49. UFEU-a, s obzirom na to da se prema društvima sa sjedištem u državi oporezivanja postupa nepovoljnije kad društva s kojima su međuovisna imaju sjedište u drugoj državi članici.
- 34 Naime, društvo majka sa sjedištem u drugoj državi članici može biti navedeno na to da odustane od stjecanja, osnivanja ili zadržavanja društva kćeri u toj prvoj državi članici [vidjeti po analogiji presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 27. i navedenu sudsku praksu].
- 35 Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, porezna mjera koja bi mogla ugroziti slobodu poslovnog nastana može biti dopuštena samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana nekim važnim razlozima u općem interesu priznatima pravom Unije. Pod tom pretpostavkom, potrebno je još i da je to ograničenje prikladno za osiguranje ostvarenja predmetnog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo ostvarenje [presuda od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 28. i navedena sudska praksa].
- 36 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije u državi članici treba ispitivati vodeći računa o svrsi predmetnih nacionalnih odredaba te o njihovu predmetu i sadržaju (presuda od 7. travnja 2022., Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Oslobođenje od poreza investicijskih fondova osnovanih u skladu s ugovornim odnosom), C-342/20, EU:C:2022:276, t. 69.).

- 37 Međutim, njemačka vlada u bitnome ističe argumente koji se odnose na potrebu jamčenja učinkovitosti poreznog nadzora nad transfernim cijenama radi provjere toga jesu li prekogranične transakcije poreznog obveznika s povezanim poduzećima u skladu s tržišnim uvjetima, a ti argumenti nisu povezani s pitanjem usporedivosti situacija, nego s pitanjem opravdanja koje se temelji na potrebi osiguranja učinkovitosti poreznih nadzora kako bi se očuvala uravnotežena raspodjela ovlasti za oporezivanje između država članica (vidjeti po analogiji presudu od 31. svibnja 2018., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, t. 40.).
- 38 Naime, iz spisa dostavljenog Sudu proizlazi da se takvim pravnim propisom, olakšavanjem poreznog nadzora, nastoji postići cilj da se osigura uravnotežena raspodjela ovlasti za oporezivanje među državama članicama, što predstavlja, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, važan razlog u općem interesu [vidjeti u tom smislu presude od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 63. i od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 31.].
- 39 Naime, potreba očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama može opravdavati razliku u postupanju ako predmetni sustav ima za cilj spriječiti ponašanje koje bi ugrozilo pravo države članice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnosti ostvarene na njezinu državnom području (presuda od 31. svibnja 2018., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, t. 43.).
- 40 U tom pogledu, Sud je već presudio da bi dopuštanje podružnicama nerezidentnih društava da svoju dobit prenesu u obliku iznimnih ili besplatnih pogodnosti na svoja društva majke moglo ugroziti uravnoteženu raspodjelu ovlasti za oporezivanje među državama članicama, a da bi to moglo ugroziti sam sustav raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama jer bi država članica društva kćeri koja odobrava takve pogodnosti bila prisiljena odustati od svojeg prava da kao država članica rezidentnosti tog društva kćeri oporezuje njegove prihode, eventualno u korist države članice sjedišta društva majke korisnika [vidjeti u tom smislu presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 32. i navedenu sudsku praksu].
- 41 Slijedom toga, zahtijevajući od poreznog obveznika, u ovom slučaju od društva kćeri rezidenta u državi članici oporezivanja, da sastavi dokumentaciju o svojim prekograničnim poslovnim transakcijama s poduzećima s kojima je međuovisno, a koja se odnosi na vrstu i sadržaj tih transakcija te na gospodarsku i pravnu osnovu sporazuma o cijenama i drugim poslovnim uvjetima, obveza vođenja porezne dokumentacije omogućuje toj državi članici da učinkovitije i preciznije nadzire jesu li te transakcije bile zaključene u skladu s tržišnim uvjetima i da izvršava svoju poreznu ovlast s obzirom na djelatnosti ostvarene na njezinu državno području [vidjeti po analogiji presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 33.].
- 42 Stoga nacionalni propis poput onog koji predviđa obvezu vođenja porezne dokumentacije, koja osigurava djelotvorniji i detaljniji porezni nadzor nad poreznim obveznikom i koja nastoji spriječiti da dobit ostvarena u dotičnoj državi članici bude putem transakcija koje nisu izvršene pod tržišnim uvjetima iznesena izvan porezne jurisdikcije te države članice, a da nije oporezovana, može jamčiti očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica [vidjeti po analogiji presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 34.].

- 43 Međutim, važno je da takav propis ne prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje postavljenog cilja.
- 44 Takav je slučaj ako je poreznom obvezniku omogućeno da bez pretjeranih administrativnih ograničenja podnese relevantne dokaze koji se odnose na prekogranične poslovne transakcije s poduzećima s kojima je međuovisan [vidjeti po analogiji presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 36.].
- 45 U ovom slučaju, iz samog teksta postavljenog pitanja proizlazi da se obveza vođenja porezne dokumentacije odnosi na „vrstu i sadržaj” poslovnih odnosa, ali i na „gospodarsku i pravnu osnovu za dogovor o cijenama i drugim poslovnim uvjetima”. Međutim, članak 90. stavak 3. Poreznog zakonika pojašnjava da je narav, sadržaj i opseg evidencija potrebno detaljno odrediti provedbenom uredbom, čiji sadržaj nije točno određen u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje i za koji je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri može li dovesti do pretjeranih administrativnih ograničenja za poreznog obveznika.
- 46 Osim toga, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da porezno tijelo općenito mora zahtijevati podnošenje tih dokumenata samo radi provedbe poreznog nadzora i da u načelu do dostave mora doći u roku od 60 dana, koji se u valjano opravdanim posebnim slučajevima može produžiti.
- 47 Slijedom toga, podložno provjerama koje je u tom pogledu dužan izvršiti sud koji je uputio zahtjev, ne čini se da takva obveza vođenja porezne dokumentacije prekoračuje ono što je nužno za postizanje postavljenog cilja.
- 48 Iz toga slijedi da se takva obveza načelno ne protivi članku 49. UFEU-a.

Uvećanje poreza

- 49 Kada je riječ o uvećanju poreza, kojim se sankcionira neispunjenje obveze vođenja porezne dokumentacije, valja podsjetiti na to da, iako sustavi poreznih sankcija u slučaju nepostojanja harmonizacije na razini Unije ulaze u nadležnost država članica, oni ne mogu imati za učinak ugrožavanje sloboda propisanih UFEU-om (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2020., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, t. 37. i navedenu sudsku praksu).
- 50 U ovom slučaju, s obzirom na to se da uvećanjem poreza sankcionira neispunjenje obveze vođenja porezne dokumentacije, koja može predstavljati ograničenje slobode poslovnog nastana, ona sama po sebi može predstavljati takvo ograničenje.
- 51 Međutim, kao što je to navedeno u točki 35. ove presude, takvo ograničenje može se dopustiti ako je opravdano važnim razlozima u općem interesu i ako je u takvom slučaju njegova primjena prikladna da osigura ostvarenje predmetnog cilja i ako ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje.
- 52 Sud je također presudio da se uvođenje sankcija, uključujući i one kaznene naravi, može smatrati nužnim u cilju jamčenja djelotvornog poštovanja nacionalnog propisa, pod uvjetom, međutim, da su vrsta i iznos nametnute sankcije u svakom pojedinačnom slučaju proporcionalni težini povrede koja se njome sankcionira (presuda od 3. ožujka 2020., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, t. 47. i navedena sudska praksa).

- 53 Kad je riječ o pitanju je li uvećanje poreza prikladno za osiguranje cilja koji želi postići nacionalni zakonodavac, valja istaknuti da se čini da je primjena uvećanja u dovoljno visokom iznosu takve naravi da odvrća poreznog obveznika koji podliježe obvezi vođenja porezne dokumentacije od njezine povrede i od toga da se izbjegne uskraćivanje mogućnosti državi članici oporezivanja da učinkovito nadzire prekogranične transakcije između društava koja su međuovisna kako bi se zajamčila uravnotežena raspodjela ovlasti za oporezivanje među državama članicama.
- 54 Čini se da se argument tužitelja iz glavnog postupka i Europske komisije prema kojem bi takvo uvećanje moglo biti nepotrebno ako već postoje blaže sankcije koje se mogu primijeniti u usporedivim nacionalnim situacijama, zapravo više odnosi na prikladnost iznosa poreznog uvećanja. U svakom slučaju, valja napomenuti da iz spisa kojim raspolaže Sud ne proizlazi da takve sankcije postoje. Osim toga, valja istaknuti da činjenica da bi njemački propis predviđao blaže sankcije kada porezni obveznik u potpuno unutarnjim situacijama ne poštuje obveze suradnje u okviru borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza i nepoštenog poreznog natjecanja, a priori ne bi bila relevantna za ocjenu nužnosti uvećanja poreza kojim se želi postići drukčiji cilj, a to je očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.
- 55 Što se tiče proporcionalnosti tog uvećanja, valja utvrditi da se primjena sankcije koja je jednaka najmanje 5 %, a najviše 10 % utvrđenog viška prihoda koji je posljedica ispravka koji je izvršila porezna uprava u slučaju povrede obveze vođenja porezne dokumentacije, bez ograničenja apsolutnog najvišeg iznosa i u minimalnom iznosu od 5000 eura, uključujući u slučaju kad porezna uprava nije konačno utvrdila nikakav višak prihoda, sama za sebe ne čini takvom da bi mogla dovesti do izricanja sankcije u neproporcionalnom iznosu.
- 56 Naime, kao što to navodi Komisija, određivanje iznosa te sankcije ovisno o postotku ispravka prihoda od oporezivanja omogućuje uspostavljanje međudnosa između iznosa novčane kazne i težine povrede. Osim toga, propisivanje sankcije od minimalno 5000 eura omogućuje očuvanje odvrćajućeg učinka uvećanja poreza ako bi njegov minimalni iznos bio prenizak, dok određivanje gornje granice od 10 % osigurava da iznos tog uvećanja ne bude prekomjeran.
- 57 Okolnost da se uvećanje poreza ne primjenjuje ako je nepoštovanje obveze vođenja porezne dokumentacije opravdano ili ako je povreda samo neznatna, potvrđuje tu analizu.
- 58 Naposljetku, okolnost da njemački propis u slučaju povrede obveze prijave poreza također predviđa ispravljanje oporezivih prihoda poreznog obveznika, za koje se stoga na oboriv način pretpostavlja da su bili podcijenjeni, ne može opravdati drukčije tumačenje.
- 59 Naime, priroda tih pravila razlikuje se od prirode uvećanja poreza jer im nije cilj sankcionirati nepoštovanje obveze vođenja porezne dokumentacije, nego ispraviti iznos oporezivog prihoda poreznog obveznika.
- 60 Slijedom toga, članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi ni porezno uvećanje poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku.
- 61 S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg je, kao prvo, poreznom obvezniku propisana obveza vođenja dokumentacije o vrsti i sadržaju te o gospodarskoj i pravnoj osnovi cijene i drugih poslovnih uvjeta njegovih prekograničnih transakcija s osobama s kojima je međuovisan u pogledu kapitala ili nečeg drugog, a ta međuovisnost tom poreznom obvezniku ili tim osobama omogućuje da nad drugim izvršavaju

konkretan utjecaj i koji, kao drugo, u slučaju povrede te obveze predviđa, ne samo da se za njegov oporeziv prihod u dotičnoj državi članici na oboriv način pretpostavlja da je veći od onog koji je prijavio, s tim da porezna uprava može izvršiti procjenu na štetu poreznog obveznika, ali i odrediti uvećanje u iznosu od najmanje 5 posto, a najviše 10 posto obračunatog utvrđenog viška prihoda, u najmanjem iznosu od 5000 eura, osim ako je nepoštovanje te obveze opravdano ili ako je počinjena povreda neznatna.

Troškovi

- 62 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg je, kao prvo, poreznom obvezniku propisana obveza vođenja dokumentacije o vrsti i sadržaju te o gospodarskoj i pravnoj osnovi cijene i drugih poslovnih uvjeta njegovih prekograničnih transakcija s osobama s kojima je međuovisan u pogledu kapitala ili nečeg drugog, a ta međuovisnost tom poreznom obvezniku ili tim osobama omogućuje da nad drugim izvršavaju konkretan utjecaj i koji, kao drugo, u slučaju povrede te obveze predviđa, ne samo da se za njegov oporeziv prihod u dotičnoj državi članici na oboriv način pretpostavlja da je veći od onog koji je prijavio, s tim da porezna uprava može izvršiti procjenu na štetu poreznog obveznika, ali i odrediti uvećanje u iznosu od najmanje 5 posto a najviše 10 posto obračunatog utvrđenog viška prihoda, u najmanjem iznosu od 5000 eura, osim ako je nepoštovanje te obveze opravdano ili ako je počinjena povreda neznatna.

Potpisi